



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.259/2013

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din localitatea .X., județul .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906525/27.03.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./26.03.2013, înregistrată la Agenția Naționala de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/27.03.2013 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în comuna .X., DN11 km X, judetul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J08/X/2005, prin SCA .X. cu sediul in .X., str. X nr.X, jud. .X., conform imputernicirii avocatale seria X, nr.X, aflata in original la dosarul cauzei.

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr. F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală (denumita în continuare, Decizie de impunere), emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adaugata si
- .X. lei accesorii aferenteTVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **03.09.2012** conform adresei nr..X./03.09.2012 pe care se regaseste amprenta stampilei societatii privind confirmarea primirii actelor administrative fiscale, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **13.09.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Generale, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **SC .X. SRL** la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2013*” la OPANAF nr.1823/2012 pentru modificarea și completarea OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL** din localitatea .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./06.08.2012, societatea susține următoarele:

SC .X. SRL face parte din grupul .X., grup cu sediul principal în Germania. Obiectul de activitate al grupului este « *productia de amortizoare cu gaz, amortizoare cu ulei, cilindri hidraulici și unități electromecanice* ».

Potrivit adresei din data de 27.10.2007 emisă de către Oficiul Federal Central pentru Impozite din Germania, « *pentru firma .X. – cod participant T0.X., societatea detine o subunitate în Germania – depozitul HUB, fiind emis în acest sens codul de identificare fiscală TVA –DE.X.* ».

Societatea invocă nelegalitatea și netemeinicia actelor administrative fiscale atacate, respectiv :

a) Aspecte cu privire la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală, a principiilor de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat reglementate în cap.II din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală :

- nu a fost respectat principiul reglementat de art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost luate în considerare toate argumentele și documentele pe care societatea le-a prezentat în susținerea aspectelor ce au fost supuse verificării, iar concluziile consemnate nu s-au întemeiat pe constatări complete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză,

- nu s-a respectat principiul rolului activ reglementat de art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completarile ulterioare, respectiv organele de inspectie fiscala nu au facut uz de toate informatiile si circumstantele edificatoare ale fiecarui caz, fapt pentru care aspectele concluzionate s-au bazat pe o situatie fiscala incorecta,

- nu a fost comunicat avizul de inspectie fiscala conform art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

- nu a fost respectat principiul reglementat de art.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care constatarile si masurile dispuse de organele de inspectie fiscala sunt urmare aplicarii gresite a legislatiei in materie si ignorarii sau gresitei aprecieri a actelor financiare contabile,

- nu a fost respectat principiul reglementat de art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv organele fiscale sunt obligate sa dea eficienta si aspectelor invocate de catre contribuabil cu relevanta asupra obiectului inspectiei fiscale.

De asemenea, societatea precizeaza ca doctrina si practica juridica s-a pronuntat in sensul ca nerespectarea principiilor invocate atrage sanctiunea anularii actelor administrative, exemplu – Decizia 49/2010 pronuntata de Curtea de Apel .X..

b) Aspecte cu privire la netemeinicia si nelegalitatea constatarilor si consemnarilor realizate de organele de inspectie fiscala :

1. Societatea contesta retinerile organelor de inspectie fiscala cu privire la « *livrarile efectuate in afara Comunitatii ce reprezinta venituri realizate si inregistrate in Romania, operatiuni pentru care nu s-au prezentat documente legale (DVE – declaratie vamala de export, documente transport) care sa justifice scutirea cu drept de deducere a TVA, in conditiile in care nu sunt confirmate de organele vamale ca fiind exporturi realizate* », pentru care organele de inspectie fiscala au retinut TVA suplimentara in suma de **.X. lei** si accesoriile aferente cuprinse in valoarea totala a accesoriilor stabilite suplimentar.

Contestatarul invoca in sustinerea cauzei prevederile art.143 alin.1 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.2 alin.2 si art.3 alin.2 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ce priveste indeplinirea conditiilor prevazute la art.2 alin.2 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea sustine :

- anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala contine toate facturile ce au facut obiectul analizei si care au fost inmanate in totalitate organelor de inspectie fiscala,

- la aceste documente au fost atasate declaratiile vamale de export, aferente bunurilor transportate in afara Comunitatii si pentru care au fost emise facturile fiscale respective,

- conditiile de livrare au fost ex-works, respectiv costurile si riscurile ocazionate de respectivele transporturi s-au aflat in sarcina cumparatorului.

Astfel, cele trei conditii prevazute pentru operatiunile de export a bunurilor in afara Comunitatii au fost indeplinite in vederea retinerii in beneficiul societatii a dreptului de scutire de la plata TVA.

In ceea ce priveste utilizarea aceleiasi plaje de numere atat pentru vanzarile din Romania, cat si cele care se realizeaza din depozitul din Germania, anumite facturi fiind emise in perioada supusa verificarii in Germania pe codul de inregistrare romanesc si inregistrate in jurnalele de vanzari din Romania, societatea sustine ca si pentru aceste facturi s-a prezentat dovada ca bunurile au parasit Comunitatea, fiind astfel indeplinite si pentru aceste exporturi conditiile stipulate in art.143 alin.1 lit.b din Codul fiscal.

Astfel, echipa de inspectie fiscala a concluzionat in mod eronat ca acele operatiuni au fost efectuate pe teritoriul Romaniei, societatea putand face dovada realitatii si legalitatii acelor operatiuni, ele fiind desfasurate pe teritoriul Germaniei, fapt pentru care prezinta in anexa nr.3 la contestatie, facturile de export, impreuna cu documentele care fac dovada exporturilor in afara Comunitatii.

2. Societatea contesta constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca a dedus TVA nejustificat in baza unor facturi de la furnizori externi din afara Comunitatii, inregistrate ca si achizitii intracomunitare, in conditiile in care nu sunt respectate prevederile legale in vigoare cu privire la achizitiile intracomunitare, respectiv dreptul de deducere pentru aceste operatiuni, pentru care organele de inspectie fiscala au retinut TVA suplimentara in suma de **.X. lei** si accesoriile aferente cuprinse in valoarea totala a accesoriilor stabilite suplimentar in suma de **.X. lei**.

In perioada supusa verificarii, societatea precizeaza ca a efectuat cea mai mare parte a achizitiilor de la **.X. .X. Co LTD**, achizitii raportate in declaratia VIES pe codul de TVA **.X.B01**, cod de TVA ce apartine societatii **.X.. .X. BV**.

In ceea ce priveste circuitul bunurilor, societatea mentioneaza ca acestea au fost transportate din China in Olanda, tara in care s-a realizat importul acestor bunuri in Comunitate. De asemenea, prin intermediul **.X.. .X. BV**, societate care a actionat in numele furnizorului, bunurile au fost livrate SC **.X. SRL**, motiv pentru care a folosit codul de TVA al **.X.. .X. BV**.

In sustinerea acestora, societatea sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala si documentul emis de catre .X. .X. Co LTD in data de 25.03.2012, prin care se confirma ca toate livrarile catre SC .X. SRL au fost efectuate prin intermediul .X.. .X. BV in X, Olanda, neefectuandu-se livrari directe din China in Romania, documente care au fost ignorate de catre organele de inspectie fiscala, contestatara invocand in sustinerea cauzei prevederile art.130 alin.1, art.132 alin.1 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca transportul bunurilor s-a incheiat in Romania, acesta, cu aplicarea prevederilor art.132 alin.1, urmand a fi considerat locul achizitiei comunitare; transporturile sunt insotite de facturi fiscale, iar taxa a fost inregistrata ca taxa colectata.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au omis a se pronunta cu privire la totalitatea documentelor puse la dispozitia acestora, respectiv fata de cele referitoare la importul bunurilor realizat in Olanda, documente care sunt anexate contestatiei (anexa nr.4).

3. Societatea contesta retinerile organelor de inspectie fiscala cu privire la identificarea facturilor de vanzare cu valoarea 0, facturi emise catre clientii societatii, pentru care organele de inspectie fiscala au dispus reintregirea veniturilor societatii cu valoarea acestor produse, si precizeaza ca aceste produse oferite partenerilor comerciali cu valoare 0 nu constituie livrare de bunuri, ci sunt produse acordate in mod gratuit in scopuri legate de desfasurarea activitatii economice, in vederea stimularii vanzarilor in cadrul relatiilor comerciale, fiind aplicabile prevederile art.128 alin.8 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Societatea contesta retinerile organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca s-a inregistrat eronat in contabilitate facturi ce prezinta mentiunea « *credit note* », « *cancel invoice* » si « *debit note* », stabilind ca acestea reprezinta exporturi efectuate fara declaratie vamala de export pentru care s-a colectat TVA in suma de .X. lei.

In sustinere, societatea invoca faptul ca s-a confruntat cu diverse situatii: notificari de la partenerii externi cu privire la calitatea produselor exportate, cu privire la diferente intre cantitatea produselor specificate pe facturi (invoice) si cea efectiv ajunsa la partenerul extern, sau cu privire la livrarea altor produse fata de cele existente in comanda efectuata de partenerul extern, situatii care au condus la emiterea de facturi ce corectau deficientele sesizate de parteneri, respectiv facturi ce contin mentiunea « *credit note* » sau « *cancel invoice* ».

Astfel, societatea precizeaza ca facturile de stornare a unei operatiuni inregistrate anterior fac posibila identificarea operatiunii de livrare anterioara si

chiar daca nu au fost trecute exact datele facturii initiale ce a fost stornata, au fost prezentate anexe la facturile de stornare, anexe pe baza carora s-a procedat la inscrierea operatiunii de corectate a documentelor emise, societatea solicita sa fie luate in calculul stabilirii veniturilor realizate la export si facturile de stornare, deoarece prin intocmirea facturii de storno pentru o operatiune declarata eronat se stabileste realitatea tranzactiei respective, iar lipsa unei mentiuni din cele mentionate la art.155 alin.5 Cod fiscal pe factura de stornare nu conduce automat la incadrarea tranzactiei ca fiind ilegala sau ireala, intrucat facturile de stornare au o baza reala dovedita de tranzactiile anterioare si de documentele justificative prezentate in anexa, tranzactii ce sunt stornate partial tocmai pentru a fi inregistrata realitatea tranzactiei respective.

Spre exemplificare, societatea contestatara prezinta urmatoarele :

- in perioada 03-06.2008 au fost emise « debit note » pentru corectarea unor inadvertente cuprinse in credit-note-urile emise catre clientii respectivi, in valoare de .X. lei,

- in luna mai 2010 s-a dispus reintregirea veniturilor din export cu suma de .X. lei prin neluarea in considerare a unor facturi « credit note » emise catre .X. Inc.USA, credit-note-urile ce corecteaza documentele emise anterior, ori rentregirea veniturilor realizate din exportul efectuat catre .X. Inc.USA cu aceasta suma ar denatura realitatea tranzactiilor intre cele doua societati.

In concluzie, societatea contestatara apreciaza ca nu pot fi ignorate documentele de tipul « debit note » sau « credit note » emise in cadrul relatiilor cu diversi parteneri, intrucat aceste documente stabilesc conditiile reale in care s-au desfasurat tranzactiile dintre parti.

5. Societatea contesta retinerile organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta unor facturi emise in cadrul unor operatiuni de inchiriere spatii, datorita lipsei notificarii privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art.141 alin.2 lit.e) din Codul fiscal nedepuse la organele fiscale teritoriale sau depunerea unei notificari cu intarziere, prezentand in sustinere prevederile art.134 alin.1 si alin.2, art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.38 alin.(1) si alin.(3) din HG 44/2004, pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din coroborarea acestor prevederi, societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile exprimate de normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal in intregimea lor, stabilind in mod eronat, fata de starea de fapt si documentele prezentate (Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, inregistrata la AFP .X. de catre SC .X. SRL nr..X.A/15.04.2008), ca depunerea cu intarziere/lipsa copiei dupa notificare duce la pierderea dreptului

de deducere pentru TVA-ul in scris de furnizor in facturile fiscale, calculand obligatii fiscale suplimentare.

6. Societatea contestatara invoca existenta unor erori intre aspectele consemnate in actele administrativ fiscale contestate precum si a unor erori in calculul obligatiilor fiscale stabilite, respectiv :

- luna februarie 2009

Decizia de impunere – .X. lei – pg.13/23

Raportul de inspectie fiscala – .X. lei – pg.155/323

Diferenta **.X. lei**

- aprilie 2009

Raportul de inspectie fiscala –pg.175/323 –

TVA-ul colectat este compus din 2 sume

.X. lei – pozitia A.3

.X. lei – pozitia A.4

Total – .X. lei

Raportul de inspectie fiscala –pg.177/323 –

Recapitulatie TVA 4427 – .X. lei

Diferenta fara justificare – **.X. lei**

7. In ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare accesorii contestatara invoca principiul « *accessorium sequitur principale* » conform caruia anulara obligatiilor fiscale suplimentare principale va determina si anulara obligatiilor accesorii.

In concluzie, contestatara apreciaza ca fiind netemeinice si nelegale concluziile organelor fiscale consemnate in actele administrativ fiscale contestate, fiind rezultatul unei analize superficiale nefundamentate pe actele financiar contabile si pe documentele puse la dispozitie in cadrul inspectiei fiscale, fapt pentru care SC .X. SRL solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. F-MC .X./17.08.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală si a Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012.

Ulterior, in completare la contestatie SC .X. SRL a transmis Nota de sedinta, inregistrata la DGAMC sub nr..X./28.09.2012, prin care se inainteaza urmatoare documente :

-anexa nr.1 – parte din totalul facturilor de export, impreuna cu documentele care fac dovada exporturilor in afara Comunitatii, respectiv pentru lunile iulie, noiembrie si decembrie 2009, in dovedirea faptului ca aceste documente desi existente nu au fost luate in considerare de catre organele de inspectie fiscala,

-anexa nr.2- anexa nr.14 la RIF in cuprinsul careia sunt enumerate facturile fiscale (aferente operatiunilor de export) pentru care s-a colectat TVA in perioada 2009-2010,

-anexa nr.3- parte din documentele care fac dovada realizarii achizitiilor comunitare de la .X. .X. Co LTD, prin intermediul .X.. .X. BV, care fac dovada realizarii formatiunilor vamale si intrarii bunurilor in Comunitate, fiind ulterior livrate catre SC .X. SRL, in cadrul unei operatiuni de livrare intracomunitara.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, astfel:

Inspectia fiscala partiala a avut ca obiect verificarea modului de determinare, înregistrare, declarare și plată la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată, in vederea solutionarii Deconturilor de TVA ale societatii, cu suma negativa a TVA si optiune de rambursare cu control anticipat, pentru perioada **01.08.2007 – 30.06.2011**.

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

A. Urmare punctajului efectuat intre datele inregistrate in evidentele contabile cu cele raportate in deconturile de TVA, cat si a pozitiilor inscrise in jurnalele de vanzari la rubrica export si situatia declaratiilor vamale de export transmisa de A.N.V. si pe baza documentelor prezentate de societate in scopul justificarii scutirii cu drept de deducere a operatiunilor la export, s-a constatat pentru anumite facturi emise catre .X. Inc inscrise in jurnalul de vanzari, neprezentarea documentelor justificative in sustinerea scutirii de taxa (DVE, document de transport) aceste operatiuni nefiind confirmate prin adresa Autoritatii Vamale.

In timpul inspectiei fiscale s-a intocmit Situati analitica a acestor facturi (anexa 14 la RIF) cuantumul acestora fiind:

- 01.01.2010-31.01.2010 in suma de .X. lei,
- 01.02.2010-28.02.2010 in suma de X lei,
- 01.01.2009-31.01.2009 in suma de X lei,
- 01.02.2009-28.02.2009 in suma de X lei,
- 01.03.2009-31.03.2009 in suma de X lei,
- 01.04.2009-30.04.2009 in suma de X lei,
- 01.05.2009-31.05.2009 in suma de X lei,
- 01.06.2009-30.06.2009 in suma de X lei,
- 01.07.2009-31.07.2009 in suma de X lei,
- 01.08.2009-31.08.2009 in suma de X lei,
- 01.09.2009-30.09.2009 in suma de X lei,

- 01.10.2009-31.10.2009 in suma de X lei,
- 01.11.2009-30.11.2009 in suma de X lei,
- 01.12.2009-31.12.2009 in suma de X lei,

Total.....X lei

Pe perioada august 2007 - decembrie 2008, SC .X. SRL a inregistrat operatiuni scutite cu drept de deducere reprezentand vanzari de marfuri la export, constand in cilindri pneumatici, parti de scaune, principalii clienti fiind X, etc.

Aceste livrari la export s-au derulat in cadrul unor contracte in care conditia de livrare a fost ex works, transportul bunurilor revenind in sarcina cumparatorului.

Organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa nr..X./06.02.2012, inregistrata la A.N.V.cu nr..X./09.02.2012 situatia exporturilor si a importurilor efectuate, precum si situatia declaratiilor vamale de import/export depuse la birourile vamale de operatorul economic SC .X. SRL (CUI RO .X.), in perioada 01.08.2007-30.06.2011, inregistrate in baza de date a A.N.V.

Urmare punctajului efectuat de organele de inspectie fiscala intre datele inregistrate in evidentele contabile cu cele raportate in deconturile de TVA cat si a pozitiilor inscrise in jurnalele de vanzari la rubrica export si situatia declaratiilor vamale de export transmisa de A.N.V. pe baza documentelor prezentate de societate in scopul justificarii scutirii cu drept de deducere a operatiunilor la export, s-au constatat urmatoarele aspecte:

1. -inregistrarea in jurnalele de vanzari la rubrica export (fara numar document) a unor sume pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv, factura, DVE, document de transport (valori neconfirmate de vama), astfel:

-in jurnalul de vanzari aferent lunii decembrie 2007, la pozitia X, fara numar de document este inscrisa suma de .X. lei, client .X. INC;

- in jurnalul de vanzari aferent lunii ianuarie 2008, fara numar pozitie, cu numar document .X. este inscrisa suma de .X. lei, client .X.;

- in jurnalul de vanzari aferent lunii februarie 2008, la pozitia X, fara numar de document este inscrisa suma de X lei, client .X.(cu data din jurnalul de vanzari, 30.11.2007);

- in jurnalul de vanzari aferent lunii februarie 2008, la pozitia X, fara numar de document este inscrisa suma de X lei, client .X. INC.

2. - totodata, s-a constatat ca societatea a inregistrat in jurnalele de vanzari la rubrica *export* facturi de vanzari, pentru care nu a prezentat documente justificative (DVE, CMR-document de transport), care sa sustina scutirea de taxa conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 si OMFP 2222/2006, (operatiuni neconfirmate de organul vamal), facturile fiind inregistrate in evidentele contabile ca si venituri obtinute in Romania, astfel:

XXXXX lei

Total.....X lei

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prezentarea situatii analitice - conform datelor din evidentele contabile in care sa fie prezentate pe conturile analitice de venituri atat datele cu privire la cuantumul veniturilor realizate cat si locatia in care s-au realizat, respectiv identificarea veniturilor realizate, in Romania de cele realizate la sediul permanent pe care il detine in Germania, avand in vedere faptul ca societatea nu respecta prevederile legale cu privire la conducerea separata a evidentei contabile pentru sediul – depozitul din Germania pana la nivel de balanta de verificare pentru a exista posibilitatea identificarii veniturilor pe sursele de realizare a acestora, respectiv a celor realizate in Romania.

Din analiza datelor prezentate de catre societate si pe baza fiselor de cont si a documentelor contabile – tip SAP corespunzator codului de taxa in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile aceste operatiuni in cuantum de .X. lei sunt venituri realizate in Romania.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea utilizeaza aceeasi plaja de numere atat pentru vanzarile din Romania, cat si pentru cele din depozitul pe care il detine in Germania, unde este inregistrat in scopuri de TVA (valabil din 01.09.2007), depozit din care se efectueaza vanzari catre diversi beneficiari .

Prin adresa inregistrata la societate sub nr..X./12.04.2012, organele de inspectie fiscala au solicitat *situatia privind modul de utilizare a documentelor cu regim special*, respectiv plaja de numere utilizata conform prevederilor OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, pentru livrarile efectuate din Romania, societatea raspunzand ca *“facturile din Romania, cat si cele din .X. Germania au aceeasi plaja de numere. In timpul controlului fiscal, am extras din jurnalele de vanzari facturile emise pentru .X. din total plaja de numere folosita de catre .X.”*.

Astfel, organele de inspectie fiscala au solicitat in vederea verificarii operatiunilor la export, punerea la dispozitie a tuturor documentelor care justifica scutirea de taxa, iar pentru pozitiile inscrise in jurnalele de vanzari ca fiind operatiuni la export si pentru care nu s-au prezentat documente justificative, s-au solicitat explicatii in scris privind realitatea si legalitatea acestor operatiuni inregistrate in contabilitate si declarate la export in jurnalele de vanzari..

Raspunsul la solicitarea scrisa a fost ca *“in timpul controlului fiscal, am prezentat documentele justificative aferente exportului, DVE, facturi, pe perioada august 2007- iunie 2011; Cu privire la pozitiile inscrise in jurnalele de vanzari la export si pentru care nu s-au prezentat documentele justificative, mentionam ca au fost facturi emise in Germania pe codul de inregistrare romanesc, declarate in*

jurnalele de vanzari .X., declarate in decontul de TVA 300, la rubrica de export, acestea fiind exporturi facute din depozitul nostru din Germania dar declarate gresit de catre .X.”

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca pentru aceasta perioada SC .X. SRL a solicitat de la statul german restituire de TVA pentru depozitul situat in Germania, efectuandu-se in acest sens control de catre autoritatile germane, aspect ce ar fi putut fi sesizat de catre SC .X. SRL urmare acestui control efectuat pentru depozitul din Germania, situatie in care exista obligatia corectarii acestor operatiuni atat in evidentele contabile, cat si in deconturile de TVA, avand in vedere ca inspectia fiscala efectuata de autoritatile din romania se desfasoara ulterior.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile la export pentru care nu s-au prezentat declaratii vamale de export – DVE si documentele care sa confirme transportul – CMR care sa justifice scutirea de TVA sunt venituri realizate in Romania si declarate in decontul de TVA ca operatiuni la export, motiv pentru care au stabilit ca pentru aceste operatiuni nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 si OMFP nr.2222/2006, motiv pentru care a colectat TVA aferenta in suma totala de **.X. lei**.

B. Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL a efectuat achizitii intracomunitare de bunuri reprezentand: materie prima – teava, bare/tije metalice, bile metalice, bucsi plastic, garnituri cauciuc, materiale consumabile folosite in productie (vaselina), precum si piese pentru echipamentele tehnologice destinate operatiunilor taxabile in valoare de .X. lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere in perioada martie 2008 –mai 2010.

Urmare verificarii efectuate pentru perioada martie 2008 –mai 2010, s-a constatat inscrierea in jurnalul de cumparari a unor documente invoice emise de catre furnizorul extern .X. .X. CO.LTD China in baza carora agentul economic a dedus TVA.

TVA dedusa aferenta facturilor inregistrate este in valoare de .X. lei.

Din verificarea selectiva a documentelor privind achizitiile intracomunitare de bunuri inscrise in jurnalul de cumparari, s-au constatat urmatoarele aspecte:

- ponderea majora o detin tranzactiile reprezentand achizitii intracomunitare efectuate de la .X. GMBH Germania (societate care face parte din grup) si pentru aceste operatiuni facturile aferente se prindeaza de catre agentul economic din sistemul informational (SAP) in baza Acordului privind facturarea incheiata intre cei doi parteneri,
- pe facturile invoice aferente perioadei sus mentionate, sunt inscrise conditiile de livrare - depozit .X., dar nu sunt inscrise codurile operatorului de inregistrare in scopuri de TVA, atat pentru furnizor, cat si pentru beneficiar.

SC .X. SRL a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala - situatia centralizatoare a acestor facturi, reprezentand achizitii intracomunitare de la STDE in care este inscris nr facturii/ data, nr de referinta – nr de evidenta a operatiunii (SAP) in evidentele contabile, valoarea in lei si valoarea in EUR.

In vederea justificarii realitatii tranzactiilor s-au solicitat prin sondaj, documentele de insotire a bunurilor, cat si dovada efectuarii transportului, situatie in care organele de inspectie fiscala au identificat tranzactiile pe baza numarului de comanda care este inscris atat pe documentul de insotire, cat si pe factura - invoice, factura de transport fiind colectiva pentru mai multe tranzactii derulate in cadrul aceleiasi zile.

Din verificarea efectuata asupra documentelor aferente tranzactiilor derulate de catre alti furnizori externi s-au constatat urmatoarele aspecte :

1. inscrierea in jurnalul de cumparari a facturilor - invoice emise de catre furnizor extern .X. .X. CO.LTD China in baza carora agentul economic a dedus tva;
2. pe facturi sunt inscise conditiile de livrare - depozit .X., dar nu sunt inscise codurile operator de inregistrare in scopuri de TVA atat pentru furnizor cat si pentru beneficiar.
3. in sustinerea realitatii si legalitatii tranzactiilor derulate SC .X. SRL a prezentat documentele de transport – CMR de la diversi prestatori de transport si documentele de insotire al bunurilor emise de .X. XB.V .X..

Pe aceste documente de insotire (al caror nr de ordine este inscris in facturile invoice) pentru pozitia *customer* este mentionat *Wuxi .X. GmbH China* iar pentru pozitia *delivery adr.* este mentionat .X..

3. aceste operatiuni sunt raportate in declaratia recapitulativa – DRT cod 390 pe cod operator .X.B01 ca achizitii intracomunitare in conditiile in care nu exista corespondent in VIES ca si livrare intracomunitara intr-un alt stat membru.

Totodata, s-a verificat si validitatea cod operator- NL .X.B01 si s-a constatat ca acesta este valid pentru operatorul intracomunitar .X. .X. B.V.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise cu privire la realitatea si legalitatea acestor operatiuni, raspunsul formulat de catre Manager financiar dl .X. .X. fiind traducerea unei adrese emise de .X. .X. CO.LTD China potrivit careia: “*comunicam ca toate livrarile de la firma .X. din China catre .X. au fost efectuate prin intermediul .X. in .X. Olanda. Nu s-au efectuat livrari directe din China catre Romania*”.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste operatiuni prezentate nu intrunesc conditiile legale prevazute pentru achizitiile intracomunitare, respectiv nu se justifica cu facturi emise de o persoana impozabila care sa fi efectuat o livrare intracomunitara in alt stat membru (care sa aiba inscise codurile de operator intracomunitar atat pentru furnizor cat si pentru beneficiar) si care sa-si fi indeplinit obligatiile legale de raportare a acestor operatiuni ca si livrari intracomunitare (operatiuni scutite in alt stat membru) motiv pentru care se considera nejustificata deducerea TVA in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat in timpul inspectiei fiscale Compartimentului de schimb international de informatii prin adresa nr..X./09.03.2009, verificarea informatiilor raportate prin sistemul VIES, respectiv livrarile efectuate de catre contribuabili din alte state membre catre S.C .X. SRL, lista neconcordanțelor constatate intre informatiile raportate prin sistemul VIES si cele declarate de catre societate prin declaratia recapitulativa 390.

Avand in vedere deficientele si constatarile prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat diferente atat pozitive, cat si negative privind achizițiile intracomunitare, intre sumele raportate prin Declaratiile recapitulative si datele raportate prin sistemul VIES, – aspecte prezentate la subcapitolul 3 din Raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise d-lui .X. in calitate de manager financiar cu privire la realitatea si legalitatea acestor operatiuni, existenta corelatiilor fata de datele raportate pentru operatiunile intracomunitare, acesta raspunzand ca “[...] .X. a inregistrat facturi pentru luna/ trim urmatoar [...] furnizorul nu a facut nici un fel de declaratie in tara sa [...] furnizorul a declarat mai puțin [...] ..X. a folosit un cod gresit de operator [...] .X. a inregistrat facturile intr-o luna urmatoare sau a realizat o corectura si in unele cazuri corectia s-a efectuat de doua ori sau pe cod eronat [...] furnizorul a declarat mai mult decit cuantumul facturilor emise de acesta [...]”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate, corectitudinea inregistrarii in evidentele contabile, aspecte ce contravin prevederilor art.126 alin.3 lit.a, art.128 alin.9, art.130 alin.1, art.146 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.9 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si prevederile Legii contabilitatii nr.81/1992 cu modificarile ulterioare, a OMFP nr.1752/2003 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si a OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

C. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis facturi la export pentru beneficiari cum ar fi .X. Japan CO.LTD., .X. INC, .X. Japan CORP.,etc, cu valoare “zero”, aceste facturi nefiind inscrise in jurnalele de vanzari ale societatii.

Fata de acest aspect, reprezentantii societatii au raspuns ca: “*Facturile din Romania cat si cele din .X. Germania au aceeasi plaja de numere. In timpul controlului fiscal, am extras din jurnalele de vanzari facturile emise pentru .X. din total plaja de numere folosita de catre .X.*”

S-au emis facturi cu valoare 0 care nu sunt inscrise in jurnalele de vanzari, deoarece nu au valoare contabila pentru vanzare.

Aceste facturi cu valoare 0 intra in plaja de numere pe care noi o declaram la inceputul anului si nu se refolosesc pentru alte facturi.

Aveti atasata lista cu facturi care au valoare 0 cu explicatiile aferente acestora si copii dupa aceste facturi cu valoare 0 pentru perioada 2008, 2009, 2010, 2011(pana in iulie)."

Din verificarea acestor documente si din lista aferenta explicatiilor scrise pe numere de facturi, data, beneficiar precum si din explicatiile scrise, rezulta ca aceste facturi insotesc bunurile trimise pentru inlocuiri de piese lipsa sau care au defecte, sau ca urmare a unor refuzuri calitative sau cantitative din partea beneficiarilor.

Pentru perioada martie 2008 - iunie 2008 au fost emise facturile nr..X./03.03.2008, nr..X./07.03.2008, nr..X./19.03.2008, nr..X./19.02.2008, reprezentand "inlocuiri de piese", in valoare totala de .X. lei.

Pentru luna februarie 2011 fost emisa factura nr..X./15.02.2011, reprezentand "inlocuiri de piese", in valoare de .X. lei.

Pentru luna mai 2011 au fost emise facturile nr..X./06.05.2011 si nr..X./09.05.2011, reprezentand "inlocuiri de piese", in valoare totala de .X. lei.

Pentru luna iunie 2011 au fost emise facturile nr..X./08.06.2011 si nr..X./16.06.2011, reprezentand " inlocuiri de piese", in valoare totala de .X. lei.

In acest sens, echipa de inspectie fiscala stabileste reintregirea veniturilor societatii cu suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea prevederilor legale privind emiterea documentelor cu regim special, corectarea documentelor, inregistrarea in evidentele contabile, nu se justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor respective si inregistrarea corecta a veniturilor, motiv pentru care stabilesc ca fiind nejustificata diminuarea veniturilor realizate la export cu suma de .X. lei.

De asemenea, din punctajul efectuat pe baza datelor din evidenta vamala, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- prin DVE 09ROBV0900E.X./29.09.2009 se justifica operatiunile la export catre .X. Germania aferente facturii nr .X./29.09.2009 in valoare de .X. eur echivalentul a .X. lei si a facturii nr..X./29.09.2009 in valoare de 0 eur, respectiv 0 lei,
- prin DVE 09ROBV1040E.X./19.10.2009 cu valoare statistica X eur se justifica operatiunile la export catre .X. INC aferente facturii nr..X./19.10.2009 cu valoare zero.

Urmare inspectiei fiscale s-au solicitat explicatii scrise prin adresa nr .X./12.04.2012, prin care sa se justifice scopul emiterii acestor documente, justificarea realitatii si legalitatii tranzactiilor aferente acestor facturi cit si neinscrierea in jurnalul de vanzari si neinregistrarea documentelor in evidenta contabila, raspunsul fiind ca "s-au emis facturi cu valoare 0 (zero) care nu sunt inscise in jurnalele de vanzari, deoarece nu au valoare contabila pentru vanzare. Aceste facturi cu valoare zero intra in plaja de numere pe care noi o

declaram la inceputul anului si nu se refolosesc pentru alte facturi. Aveti atasat lista cu facturi care au valoare zero cu explicatiile aferente acestora si copii dupa aceste facturi”.

Din anexa atasata explicatiilor scrise rezulta faptul ca documentul de mai sus s-a emis pentru inlocuirea pieselor care au fost livrate in luna iulie 2009, catre Nomura Trading valoarea efectiva a acestora fiind de .X. lei.

In cadrul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./17.08.2012, la Capitolul V - Alte constatari, organele de inspectie fiscala au precizat *“1. Referitor la influentele privind reintregirea veniturilor constatate de echipa de inspectie fiscala in perioada august 2007 - iunie 2011, acestea vor face obiectul unei verificari ulterioare.”*

D. Un alt aspect constatat - din verificarea operatiunilor la export, s-a constatat ca societatea a inregistrat in jurnalele de vanzari la rubrica export, documente reprezentand *“debit note”*, cu semnul plus si inregistrate in evidentele contabile, astfel:

- XXXXX

TotalX lei

Cu privire la acest aspect, echipa de inspectie fiscala a solicitat prin adresa inregistrata la societate sub nr..X./02.04.2012, pentru documentele care reprezinta *“cancel invoice”*, respectiv *“credit note”*, *“debit note”* inregistrate in evidentele contabile si inscrise in jurnalele de vanzari ca pozitii distincte-operatiuni la export-, prezentarea de documente care stau la baza si care sa justifice realitatea acestor operatiuni, iar ca raspuns, *“au fost prezentate, credit note, debit note si cancel invoice, cancel credit note, pentru o parte s-au facut mentiuni pe documentul in sine, pentru altele s-au prezentat documentatiile din spatele acestora, conform anexelor.”*

Din verificarea efectuata asupra datelor inregistrate pe baza acestor documente in evidentele contabile s-a constatat ca ele reprezinta diferente pozitive aferente operatiunilor realizate la export si deoarece pe aceste documente nu se face trimitere la documentul initial nu se poate justifica realitatea si legalitatea operatiunilor, respectiv nu se justifica scutirea de TVA aferenta operatiunilor la export in conditiile prezentate mai sus.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu justifica legalitatea operatiunilor inscrise in facturile pe care le denumeste, *“debit note”*, nerespectand prevederile art.159 alin.(1) si ale art.155 alin.(5) din Codul fiscal, privind corectarea documentelor si minimum de informatii pe care trebuie sa le cuprinda documentul corectat, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala, stabileste ca societatea nu justifica regimul de scutire pentru export, conform

prevederilor OMFP nr.2222/22.12.2006, art.(2), alin.(2): si in consecinta s-a colectat TVA in suma de .X. lei (X X 19%= X lei).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat din punctajul operatiunilor la export inscrise in jurnalul de vanzari, inscrierea documentelor "credit note" nr X – X/27.05.2010 cu valoare in minus .X. lei emise catre .X. Inc SUA (societate ce face parte din grup).

S-a constatat ca parte din aceste documente sunt emise pe codul de operator din Germania - DE .X. si in totalitate nu contin elementele obligatorii, cu trimitere la documentele pe care le corecteaza in situatia in care mai sus s-a prezentat aspectul documentelor pentru care nu se justifica scutirea la export.

Intrucat, nu s-au prezentat documente justificative in sustinerea legalitatii si realitatii operatiunilor de stornare, si avand in vedere modul incorect de utilizare al documentelor cu regim special – in conformitate cu prevederile art.159 alin.(1), art.155 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea prevederilor legale privind emiterea documentelor cu regim special, corectarea documentelor, inregistrarea in evidentele contabile, nejustificandu-se realitatea si legalitatea tranzactiilor respective si inregistrarea corecta a veniturilor, motiv pentru care au incadrat ca fiind nejustificata diminuarea veniturilor realizate la export cu suma de .X. lei (prin facturile considerate de catre agentul economic "facturi de stornare" pentru care nu s-au prezentat toate documentele justificative, in vederea stabilirii legalitatii operatiuni pentru care s-a emis respectiva factura, cat si prevederile art.155 "privind facturarea" alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare).

E. Urmare derularii unor contracte de inchiriere pentru spatiile detinute, organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa inregistrata la societate sub nr..X./02.04.2012, prezentarea Notificarilor privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141, alin(2), lit.e) din Codul Fiscal, depuse la organul fiscal teritorial, dupa cum urmeaza:

- Notificarea depusa de SC .X. SRL, urmare incheierii Contractului de chirie nr..X./22.11.2005.

Ca raspuns la solicitare "pentru .X. SRL, aferenta contractului de inchiriere .X./22.11.2005 nu exista notificare trimisa de acestia privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin 2 lit.e din Codul fiscal.

Mentionez ca in prezent societatea este in insolventa si nu mai avem de unde solicita aceasta notificare. Am prezentat in anexa, insolventa acestora scoasa de pe internet de la MF".

- Notificarea depusa de SC .X. SRL, urmare incheierii Contractului de chirie nr..X./22.02.2008.

Societatea a prezentat Notificarea depusa la organul fiscal teritorial sub nr..X.A/15.04.2008, fara specificarea datei de la care se opteaza pentru taxare, data care trebuie sa fie ulterioara depunerii notificarii, conform prevederilor

art.141, alin(2), lit.f) din Codul fiscal si ale pct.38, alin(3) din HG 44/2004, pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

Avand in vedere constatarea de mai sus, cat si raspunsul formulat de societate, ca urmare a nerespectarii prevederilor legale in acest sens, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA, înscrisă pe facturile emise de societatile sus mentionate, pentru suma de **.X. lei**.

F. De asemenea, in urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara in suma de **.X. lei** reprezentand TVA colectata si TVA fara drept de deducere, respectiv:

a) suma de .X. lei, reprezentand TVA deductibila pentru care nu s-a acordata drept de deducere, compusa din:

- suma de .X. lei, din perioada august 2007 – iunie 2008 reprezentand TVA dedus nejustificat in baza unor facturi externe emise de operatorul intracomunitar Ost Invest din Germania, documente pe care este inscris TVA de 19% si reprezinta contravaloare transporturi destinate depozitului (sediul permanent) din Germania,

- suma de .X. lei din luna februarie 2009, unde SC .X. SRL a dedus nejustificat TVA in suma de .X. lei in baza unor facturi externe emise de operatorul intracomunitar .X. sin Germania, documente pe care este inscris TVA de 19% si care reprezinta contravaloare transporturi destinate depozitului (sediul permanent) din Germania, si TVA in suma de X lei cu mentiunea .X. fara a prezenta factura invoice in sustinerea operatiunii,

b) suma de X lei reprezinta TVA colectata stabilita suplimentar, compusa din:

- suma de X lei in perioada august 2007- februarie 2008, pentru care SC .X. SRL a inscris cu rosu in jurnalul de vanzari suma de X lei din care TVA .X. lei cu mentiunea „corectie TVA minus inventar”, pentru care nu s-au prezentat documente justificative,

- suma de X lei in luna aprilie 2009 – aferenta refacturarii costurilor reprezentand transport intern pentru care a dedus TVA si pentru care nu s-a colectat TVA la momentul refacturarii,

-suma de X lei in luna noiembrie 2009 - unde SC .X. SRL a efectuat import de materiale necesare fabricatiei in luna martie 2009, pentru care a dedus tva in suma de .X. lei in baza DVI .X./09.03.2009 si a DVI .X./06.03.2009. Produsele importate au fost refuzate calitativ si au fost returnate furnizorului in luna iulie 2009, operatiuni de retur confirmate prin declaratiile vamale de export. Documentele “*gutschrift*” (de stornare) mentionate mai sus, emise de catre furnizorul .X. in luna aprilie 2009 pentru operatiunile din martie 2009 au fost inregistrate de catre agentul economic in noiembrie 2009, eronat ca si achizitii intracomunitare (in rosu) si nu ca refuz, respectiv retur import.

G. Pentru diferentele stabilite suplimentar s-au calculat majorari/dobanzi de intarziere la plata in suma de .X. lei conform art.120 alin.(1)

si alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, calculul analitic regăsindu-se in anexa nr.11 la Raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, pentru diferentele stabilite suplimentar s-au calculat penalitati de intarziere in suma de .X. lei, conform art.120¹ alin.(1) (2) si (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, calculul analitic fiind prezentat in anexa 11 la Raportul de inspectie fiscala.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la motivele invocate de contestatara privind nelegalitatea si netemeinicia actelor administrativ fiscale atacate, motive care ar putea atrage anulara acestora, organul de solutionare al contestatiei retine ca, SC .X. SRL solicita anulara Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC .X./17.08.2012, pentru urmatoarele considerente:

- nu a fost respectat principiul reglementat de art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv „[...] organele fiscale nu au avut in considerare toate argumentele mentionate de catre subscrisa si mai ales documentele care faceau dovada acestor sustineri [...]”;

- nu a fost respectat principiul rolului activ reglementat de art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv „organul fiscal este obligat sa colecteze si sa uzeze toate informatiile si circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”, ori „[...] nu au fost utilizate toate informatiile si documentele cu relevanta pentru inspectia fiscala [...]”,

- nu i s-a comunicat avizul de inspectie fiscala, conform art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

- nu a fost respectat principiul aplicarii unitare a dispozitiilor legale reglementat de art.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv „[...] constatarile organelor de inspectie fiscala si masurile dispuse de acestea sunt urmare aplicarii gresite a legislatiei in materie si ignorarii sau gresitei aprecieri a actelor financiar contabile ale subscrisei [...]”,

- nu a fost respectat principiul bunei credinte reglementat de art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si

completările ulterioare, respectiv „[...] organul fiscal este obligat să dea eficiența și aspectelor invocate de către contribuabil cu relevanța asupra obiectului inspecției fiscale”.

Fata de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține ca:

Potrivit prevederilor art.5, art. 6, art.7 și art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocate de contestatar:

“5.Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

6.Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

7.Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

12.Bună-credință

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examenilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezulta că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, au solicitat atunci când s-a impus, clarificări atât de la autoritățile vamale, de la Compartimentul de schimb internațional de informații, și de la contestatara, la dosarul cauzei aflându-se adresele prin care au fost solicitate documente și explicații.

Intrucât, prin răspunsurile prezentate la o parte din întrebări nu se prezintă elemente clare și documente justificative care să ateste necesitatea și realitatea operațiunilor economice pentru care aceste clarificări au fost solicitate, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și au adoptat soluția impusă de lege.

Mai mult decât atât, potrivit art.12 din Codul de procedură fiscală, relațiile dintre contribuabili și organele de inspecție fiscale trebuie fundamentate pe bună credință, iar potrivit Codului de procedură civilă întotdeauna bună – credința se prezuma.

Totodată, art.65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, iar alin.2) al aceluiași articol stipulează că „*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*”

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației nu pot să rețină în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestației, respectiv nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor anterior enumerate.

În ceea ce privește comunicarea avizului de inspecție fiscală se reține că potrivit prevederilor art.96 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține ca inspectia fiscala poate fi generala sau partiala.

Din Raportul de inspectie fiscala reiese ca forma inspectiei fiscale efectuata la SC .X. SRL a fost inspectie fiscala partiala având ca obiect verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada **01.08.2007-30.06.2011**, in vederea soluționarii deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare depuse de SC .X. SRL, aspect înscris în Registrul unic de control la pozitia X din data de 26.01.2012.

Potrivit OMFP nr.263/22.02.2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare:

“A. Soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare

1.1. Compartimentul de analiză de risc, denumit în continuare compartiment de specialitate, va analiza solicitările de rambursare în vederea soluționării.[...]

*5.1. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare cu risc fiscal mare **se transmit la compartimentul cu atribuții de inspecție fiscală.***

5.2. După efectuarea inspecției fiscale, compartimentul cu atribuții în acest domeniu întocmește raportul de inspecție fiscală.”

Ca urmare, se reține că în cazul deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, nu este necesară avizarea contribuabilului cu privire la efectuarea inspecției fiscale, aceasta fiind efectuată la cerearea contribuabilului prin bifarea rubricii *“Solicitați rambursarea soldului sumei negative de TVA? Da Nu ”* din Decontul cu sumă negativă de TVA depus la organele fiscale.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.101 și art.102 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART.101

„(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. [...]

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

ART. 102

„(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

[...]

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin.(1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”

De asemenea, alin.1 din anexa ce face parte integrantă din OPANAF nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, prevad:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală

Înainte desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;

- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;

b) temeiul juridic al inspecției fiscale;

- c) data de începere a inspecției fiscale;
- d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- e) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.[...]”

Fata de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține ca inspecția fiscală efectuată pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare este încadrată ca fiind inspecție fiscală efectuată pentru soluționarea cererii contribuabilului, situație în care nu se impune emiterea avizului de inspecție fiscală.

Astfel, nici acest aspect nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012.

În ceea ce privește invocarea nulității actului administrativ fiscal sunt aplicabile prevederile art.43 și art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- i) mențiuni privind audierea contribuabilului”.*

”Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

In ceea ce priveste invocarea Deciziei nr.X/2010 pronuntata de catre Curtea de Apel .X., *“Curtea constata astfel, ca organul fiscal si-a nesocotit obligatiile ce-i revin potrivit art.6 din OG nr.92/2003 referitor la aprecierea in limitele atributiilor ce-i revin a starilor de fapt fiscale, avand totodata obligatia de a interpreta reglementarea fiscala conform vointei legiuitorului asa cum este exprimata in lege (art.13 OG nr.92/2003), iar vatamarea ce i s-a produs reclamantei prin aceasta modalitate de solutionare a cererii de rambursare a TVA nu poate fi inlaturata decat prin anulara actelor administrativ fiscale astfel emise.”*, se retine faptul ca în speță nu există identitate de cauză.

Mai mult, asa cum s-a reținut anterior, organele de inspectie fiscala nu au incalcat principiile prevazute de art.5, art.6, art.7 si art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata.

Având în vedere cele de mai sus, actele normative incidente în speță, precum și prevederile art. 64 alin.1 din O.G. nr.92/2003 unde se menționează faptul că:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, se reține faptul că societatea nu aduce argumente sau documente care să justifice întrunirea condițiilor care determină nulitatea actelor administrative contestate.

In concluzie, asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice *"vom folosi notiunea de nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de*

anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (X, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Mai mult, pentru a fi lovite de nulitate, avand in vedere prevederile art.105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art.2 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale **"se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anularea lor"**.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, au procedat la efectuarea inspecției fiscale cu respectarea prevederilor legale incidente cauzei, întocmind in acest sens Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012, motiv pentru care argumentele societății referitoare la încălcarea de către organul fiscal a principiilor reglementate de art.5, art.6, art.7 si art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si obligația de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei si accesoriile aferente in suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. datorează aceste sume în condițiile în care exporturile declarate de societate ca fiind scutite de taxă pe valoarea adăugată nu au fost justificate cu declarația vamală de export, nefiind certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală.

In fapt, SC .X. SRL a inregistrat operatiuni scutite cu drept de deducere reprezentand vanzari de marfuri la export, constand in cilindrii pneumatici, parti de scaune, principalii clienti fiind .X. INC SUA, .X. Thailanda, Nomura Trading, etc.

Aceste livrari la export s-au derulat in cadrul unor contracte in care conditia de livrare a fost ex works, transportul bunurilor revenind in sarcina cumparatorului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile la export in suma totala de .X. lei, aferente perioadei august 2007 – iunie 2011, pentru care societatea nu a prezentat declaratii vamale de export – DVE si documentele care sa confirme transportul – CMR care sa justifice scutirea de TVA sunt venituri realizate in Romania si declarate in decontul de TVA ca operatiuni la export, motiv pentru care, s-a stabilit ca pentru aceste operatiuni nu se justifica scutirea de taxa conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 si

OMFP nr.2222/2006, fapt pentru care s-a colectat TVA aferenta 19 %, in suma de **.X. lei.**

Organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa nr..X./06.02.2012, inregistrata la A.N.V.cu nr..X./09.02.2012 situatia exporturilor si a importurilor efectuate, precum si situatia declaratiilor vamale de import/export depuse la birourile vamale de operatorul economic SC .X. SRL (CUI RO .X.), in perioada 01.08.2007-30.06.2011, inregistrate in baza de date a A.N.V.

Totodata, s-a constatat ca societatea utilizeaza aceeasi plaja de numere atat pentru vanzarile din Romania (RO.X.) cat si pentru cele din depozitul pe care il detine in Germania, unde este inregistrată în scopuri de TVA (valabil din 01.09.2007 – DE.X.), depozit din care se efectueaza vanzari catre diversi beneficiari .

Prin contestatie societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au concluzionat in mod eronat ca acele operatiuni au fost efectuate pe teritoriul Romaniei, societatea putand face dovada realitatii si legalitatii acelor operatiuni, ele fiind desfasurate pe teritoriul Germaniei, fapt pentru care prezinta in anexa nr.3 la contestatie, facturile de export, impreuna cu documentele care fac dovada exporturilor in afara Comunitatii.

In drept, art.143 alin.(1) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional :

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său ;

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor (...).”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de alte persoane în contul său sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.2 și art.3 alin.(1) și alin.(2) din Anexa 1 la O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„ ART.2 - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

ART. 3 - (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.

(2) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit.

a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Din prevederile legale invocate rezultă că scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică de exportator cu factura care trebuie să dețină informațiile

prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, documente din care să rezulte că transferul a fost realizat de furnizor în numele său și de certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export, sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export sau de exemplarul 3 al documentului administrativ unic.

Așadar, cele 3 condiții prevăzute de lege trebuie îndeplinite cumulativ.

Se reține ca urmare a punctajului efectuat de organele de inspectie fiscala intre datele inregistrate in evidentele contabile cu cele raportate in deconturile de TVA, cat si a pozitiilor inscrise in jurnalele de vanzari la rubrica export si situatia declaratiilor vamale de export transmisa de A.N.V. pentru codul fiscal RO.X., pe baza documentelor prezentate de societate in scopul justificarii scutirii cu drept de deducere a operatiunilor la export, s-au constatat urmatoarele deficiente:

1. inregistrarea in jurnalele de vanzari la rubrica export (fara numar document) a unor sume pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv, factura, DVE, document de transport (valori neconfirmate de vama),
2. societatea a inregistrat in jurnalele de vanzari la rubrica *export* facturi de vanzari, pentru care nu a prezentat documente justificative (DVE, CMR-document de transport), care sa sustina scutirea de taxa conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 si OMFP 2222/2006, (operatiuni neconfirmate de organele vamale), facturile fiind inregistrate in evidentele contabile ca si venituri obtinute in Romania.

Astfel, din analiza datelor prezentate de catre societate si pe baza fiselor de cont si a documentelor contabile – tip SAP corespunzator codului de taxa pe valoarea adaugata in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile, rezultă că operațiunile realizate de contestatară pentru care au fost obținute venituri in cuantum de .X. lei sunt operațiuni efectuate pe teritoriul Romaniei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii situatia analitica conform datelor din evidentele contabile in care sa fie prezentate pe conturile analitice de venituri atat datele cu privire la cuantumul veniturilor realizate, cat si locatia in care s-au realizat, respectiv identificarea veniturilor realizate in Romania de cele realizate la sediul permanent pe care il detine in Germania, avand in vedere faptul ca societatea nu respecta prevederile legale cu privire la conducerea separata a evidentei contabile pentru sediul – depozitul din Germania pana la nivel de balanta de verificare pentru a exista posibilitatea identificarii veniturilor pe sursele de realizare a acestora, respectiv a celor realizate in Romania.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea utilizeaza aceeasi plaja de numere, atat pentru vanzarile din Romania, cat si pentru cele din depozitul pe care il detine in Germania, unde

este înregistrată în scopuri de TVA (valabil din 01.09.2007 – DE .X.), depozit din care se efectuează vânzări către diverși beneficiari.

Pentru clarificarea stării de fapt, prin adresa înregistrată la societate sub nr..X./12.04.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat situația privind modul de utilizare a documentelor cu regim special, respectiv plaja de numere utilizată conform prevederilor OMF nr.2226/2006 pentru livrările efectuate din România, contribuabilul răspunzând că *“facturile din România, cât și cele din .X. Germania au aceeași plajă de numere. În timpul controlului fiscal, am extras din jurnalele de vânzări facturile emise pentru .X. din total plajă de numere folosită de către .X.”*.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./02.04.2012, organele de inspecție fiscală au solicitat, în vederea verificării operațiunilor la export, punerea la dispoziție a tuturor documentelor care justifică scutirea de taxă, iar pentru pozițiile înscrise în jurnalele de vânzări ca fiind operațiuni la export și pentru care nu s-au prezentat documente justificative, s-au solicitat explicații în scris privind realitatea și legalitatea acestor operațiuni înregistrate în contabilitate și declarate la export în jurnalele de vânzări.

Răspunsul la solicitarea scrisă a fost în sensul că: *“menționăm că în timpul controlului fiscal, am prezentat documentele justificative aferente exportului, DVE, facturi, pe perioada august 2007- iunie 2011; Cu privire la pozițiile înscrise în jurnalele de vânzări la export și pentru care nu s-au prezentat documentele justificative, menționăm că au fost facturi emise în Germania pe codul de înregistrare german, declarate în jurnalele de vânzări .X., declarate în decontul de TVA 300, la rubrica de export, acestea fiind exporturi făcute din depozitul nostru din Germania, dar declarate greșit de către .X.”*

În scopul verificării realității livrărilor în afara comunității efectuate de societate în perioada supusă inspecției fiscale prin adresa nr..X./06.02.2012 s-a solicitat Autorității Naționale a Vămilor confirmarea exporturilor efectuate de către SC .X. SRL în perioada august 2007-iunie 2011.

În timpul inspecției fiscale pe baza tuturor documentelor prezentate de SC .X. SRL pentru operațiunile la export, s-au comparat datele înscrise în lista transmisă de Autoritatea Națională a Vămilor transmisă cu adresa nr..X./13.02.2012 cu datele înscrise în evidențele contabile, cu cele înscrise în jurnalele de vânzări, și cele raportate în deconturile de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru această perioadă SC .X. SRL a solicitat de la statul german restituirea de TVA pentru depozitul situat în Germania, efectuându-se în acest sens control de către autoritățile germane.

Față de cele susținute (prezentate) de societate, respectiv facturi aferente lunilor iulie, noiembrie și decembrie 2009 (Nota de ședință din 28.09.2012), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat lămuriri organelor de inspecție fiscală, iar acestea prin adresa nr..X./22.07.2013 precizează faptul că

au fost analizate toate documentele puse la dispoziție de petentă, cât și cele solicitate de organele de inspecție fiscală, iar contestatara face o interpretare și o prezentare generală a cerințelor legale pentru operațiunile la export.

La Nota de ședință din 28.09.2012 sunt atașate facturi în copie, un exemplar tradus în limba română și documente de vamă care nu sunt emise de către autoritățile vamale din România.

De asemenea, contestatara a anexat și documente la care nu s-a făcut referire în Raportul de inspecție fiscală, și pentru care nu s-au stabilit diferențe de TVA, respectiv factura nr..X./12.04.2008, nr..X./07.06.2009 și nr..X./03.08.2009. (factura cu același număr dar din date diferite)

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și din verificarea documentelor prezentate, anexate la dosarul cauzei, rezultă faptul că operațiunile de export declarate de societate ca fiind scutite de taxa pe valoarea adăugată conform art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu au fost justificate cu declarația vamală de export care să fie certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul Comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că documentele prezentate în Nota de ședință din 28.09.2012 de către S.C. .X. S.R.L., conțin și documente cu același număr, dar emise la date diferite cu valori diferite, atât în lei cât și echivalentul în euro, aspect care vine în susținerea deficiențelor constatate de către organele de inspecție fiscală cu privire la modul incorect în care societatea a gestionat și utilizat plaja de numere aferente facturilor emise și înregistrate în evidențele contabile.

Astfel, se reține că argumentele invocate în contestație de către S.C. .X. S.R.L., respectiv că *„pentru operațiunile de export al bunurilor în afara Comunității au fost îndeplinite toate condițiile pentru a se reține în beneficiul subscrisei dreptul de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată”*, nu sunt de natură să modifice constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012, întrucât motivațiile contestatarii sunt generice; mai mult contestatara precizează ca *“societatea putând face dovada realității și legalității acestor operațiuni”*, dar fără să prezinte în conținutul contestației aceste dovezi.

Astfel, organele de soluționare rețin că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei, pentru operațiunile de export de bunuri ce nu îndeplinesc condițiile legale pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată conform art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a art.2 din Anexa 1 la O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, S.C. .X. S.R.L. datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată suplimentar în sumă de **.X. lei**, astfel că în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;[...]”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si accesoriile aferente in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC .X. SRL beneficiaza de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de .X. .X. CO.LTD China, in conditiile in care din documentele anexate cauzei nu rezultă că furnizorul se află în Uniunea Europeană astfel încât operațiunile să fie considerate achiziții intracomunitare.

In fapt, SC .X. SRL in perioada martie 2008- mai 2010 a efectuat achizitii intracomunitare de bunuri reprezentand: materie prima – teava, bare/tije metalice, bile metalice, bucsi plastic, garnituri cauciuc, materiale consumabile folosite in productie (vaselina), precum si piese pentru echipamentele tehnologice destinate operatiunilor taxabile, achizitii care au fost raportate in declaratia VIES pe cod operator- NL .X.B01, cod valid pentru operatorul intracomunitar .X. .X. B.V.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste operatiuni prezentate nu intrunesc conditiile legale prevazute pentru achizitiile

intracomunitare, respectiv nu se justifica cu facturi emise de o persoana impozabila care sa fi efectuat o livrare intracomunitara in alt stat membru (care sa aiba inscise codurile de operator intracomunitar atat pentru furnizor cat si pentru beneficiar) si care sa-si fi indeplinit obligatiile legale de raportare a acestor operatiuni ca si livrari intracomunitare (operatiuni scutite in alt stat membru) motiv pentru care nu se justifica atat realitatea cat si legalitatea tranzactiilor, corectitudinea inregistrarii in evidentele contabile, aspecte ce contravin prevederilor art.126 alin.3 lit.a, art.128 alin.9, art.130 alin.1, art.146 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.9 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si prevederile Legii contabilitatii nr.81/1992 cu modificarile ulterioare, a OMFP nr.1752/2003 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si a OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Contestatară invoca în susținerea cauzei prevederile art.130 alin.1, art.132 alin.1 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, respectiv faptul că toate « *conditiile legale pentru aprecierea acestor achizitii drept comunitare au fost pe deplin satisfacute* ».

Mai mult, societatea contestatară susține că organele de inspecție fiscală au omis să se pronunțe cu privire la totalitatea documentelor puse la dispoziția acestora, respectiv față de cele referitoare la importul bunurilor realizat în Olanda, documente care sunt anexate contestației – anexa nr.4.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează să fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.[...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Potrivit art.126 alin.(3) lit.a) și art.130¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, se menționează:

Art.126 „(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și careia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță:[...]”

art.130¹ „ Achizițiile intracomunitare de bunuri

(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”

La art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementat locul achiziției intracomunitare de bunuri, respectiv:

„(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, prevăzută la art. 126 alin. (3) lit. a), dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin. (1), locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA.”

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal, care precizeaza :

“12. (1) Conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. [...]”

Avand in vedere prevederile legale mentionate, rezulta ca, *Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.*

Totodata, se retine faptul ca in conformitate cu art.146 alin.1lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2008,

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:[...]:

e) pentru taxa aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri:

- 1. sa detina o factura sau documentul prevazut la art. 155¹ alin. (1); si*
- 2. sa inregistreze taxa ca taxa colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care ia nastere exigibilitatea; „*

Astfel, conform prevederilor legale prezentate, se retine ca in situatia in care se constata ca o achizitie intracomunitara nu a avut loc, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata permite anularea dreptului de deducere, inasa in aceasta situatie nu se mai pune problema nici a mentinerii taxei pe valoarea adaugata colectata, in conditiile in care operatiunea a fost inregistrata prin mecanismul taxarii inverse.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca pe perioada verificată, martie 2008 – mai 2010, organele de inspectie fiscala au constatat inscrierea in jurnalul de cumparari a unor documente invoice emise de catre furnizorul extern .X. .X. CO.LTD China in baza carora SC .X. SRL a dedus TVA in suma de .X. lei.

Din verificarea selectiva a documentelor privind achizițiile intracomunitare de bunuri inscrise in jurnalul de cumparari, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

- ponderea majora o detin tranzactiile reprezentand achizitii intracomunitare efectuate de la .X. GMBH Germania (societate care face parte din grup) si pentru

aceste operatiuni facturile aferente se prindeaza de catre agentul economic din sistemul informational (SAP) in baza Acordului privind facturarea incheiata intre cei doi parteneri,

- pe facturile invoice aferente perioadei martie 2008 - mai 2010, sunt inscrite conditiile de livrare - depozit .X., dar nu sunt inscrite codurile operator de inregistrare in scopuri de TVA, atat pentru furnizor, cat si pentru beneficiar.

SC .X. SRL a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala situatia centralizatoare a acestor facturi reprezentand achizitii intracomunitare de la STDE in care este inscris nr facturii/ data, nr de referinta – nr de evidenta a operatiunii (SAP) in evidentele contabile, valoarea in lei cat si valoarea in EUR.

In vederea justificarii realitatii tranzactiilor s-au solicitat prin sondaj, atat documentele de insotire a bunurilor, cat si dovada efectuarii transportului, situatie in care organele de inspectie fiscala au identificat tranzactiile pe baza numarului de comanda care este inscris, atat pe documentul de insotire, cat si pe factura - invoice, factura de transport fiind colectiva pentru mai multe tranzactii derulate in cadrul aceleesi zile.

Din verificarea efectuata asupra documentelor aferente tranzactiilor derulate de catre alti furnizori externi s-au constatat urmatoarele aspecte :

1. inscrierea in jurnalul de cumparari a facturilor - invoice emise de catre furnizorul extern .X. .X. CO.LTD China in baza carora agentul economic a dedus TVA,
2. pe facturi sunt inscrite conditiile de livrare - depozit .X., dar nu sunt inscrite codurile operator de inregistrare in scopuri de TVA, atat pentru furnizor cat si pentru beneficiar,
3. in sustinerea realitatii si legalitatii tranzactiilor derulate SC .X. SRL a prezentat documentele de transport – CMR de la diversi prestatori de transport si documentele de insotire al bunurilor emise de .X. Transport B.V .X..

Pe aceste documente de insotire (al caror nr. de ordine este inscris in facturile invoice) pentru pozitia *customer* este mentionat *Wuxi .X. GmbH China*, iar pentru pozitia *delivery adr.* este mentionat .X..

4. aceste operatiuni sunt raportate in declaratia recapitulativa – DRT cod 390 pe cod operator .X.B01 ca achizitii intracomunitare in conditiile in care nu exista corespondent in VIES ca si livrare intracomunitara intr-un alt stat membru.

Totodata, s-a verificat si validitatea cod operator- NL .X.B01 si s-a constatat ca acesta este valid pentru operatorul intracomunitar .X. .X. B.V .

S-au solicitat explicatii scrise cu privire la realitatea si legalitatea acestor operatiuni, raspunsul formulat de catre Manager financiar dl. .X. .X. fiind traducerea unei adrese emise de .X. .X. CO.LTD China “*comunicam ca toate livrarile de la firma .X. din China catre .X. au fost efectuate prin intermediul .X. in .X. Olanda. Nu s-au efectuat livrari directe din China catre Romania*”.

Se reține că, organele de inspectie fiscala au solicitat in timpul inspectiei fiscale Compartimentului de schimb international de informatii prin adresa

nr..X./09.03.2009, verificarea informatiilor raportate prin sistemul VIES, respectiv livrarile efectuate de catre contribuabili din alte state membre catre S.C .X. SRL, lista neconcordantelor constatate intre informatiile raportate prin sistemul VIES si cele declarate de catre societate prin declaratia recapitulativa 390.

Avand in vedere deficientele si constatările prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat diferente atat pozitive, cat si negative privind achizițiile intracomunitare, între sumele raportate prin Declaratiile recapitulative si datele raportate prin sistemul VIES – aspecte prezentate la subcapitolul 3 din Raportul de inspectie fiscala.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista corespondent in VIES ca si livrare intracomunitara intr-un alt stat membru pe cod operator intracomunitar NL.X.B01, nefiind astfel respectate prevederile pct.9 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv *“Art. 130¹ alin. (1) din Codul fiscal, este definiția “în oglindă” a definiției livrării intracomunitare de bunuri prevăzută la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, respectiv dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform prevederilor de la art. 132¹ din Codul fiscal.”*

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise (prin adresa inregistrata la agentul economic sub nr .X./05.03.2012) d-lui .X. in calitate de manager financiar cu privire la realitatea si legalitatea acestor operatiuni, existenta corelatiilor fata de datele raportate pentru operatiunile intracomunitare.

Prin raspunsul formulat (anexa 7) motive pentru diferentele VIES: *“...X. a inregistrat facturi pentru luna/ trim urmator...furnizorul nu a facut nici un fel de declaratie in tara sa...furnizorul a declarat mai putin.....X. a folosit un cod gresit de operator.....X. a inregistrat facturile intr-o luna urmatoare sau a realizat o corectura si in unele cazuri corectia s-a efectuat de doua ori sau pe cod eronat...furnizorul a declarat mai mult decit cuantumul facturilor emise de acesta....”*

In ceea ce priveste sustinerea societatii potrivit căreia *„operatiunea a fost inregistrata cu taxare inversa [...]”*, sunt aplicabile prevederile art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează că:

“Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei. ”

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este reglementată plata taxei la buget. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”,

iar potrivit alin.(2) al aceluiași articol:

„(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art.145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

Prin urmare, în contextul acestor prevederi legale se reține că nu este vorba de o plată efectivă a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, situație în care, în absența unei sume suplimentare de plată, nu se datorează nici majorări de întârziere. Problema plății efective se ridică numai în situația în care, având în vedere activitățile desfășurate, societățile ar avea obligația determinării taxei deductibile pe bază de pro-rată sau nu ar avea drept de deducere a taxei aferente achizițiilor.

Astfel, pentru ca tranzacția să fie considerată intracomunitară și să beneficieze de regimul de taxare inversă, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- ambele societăți trebuie să comunice coduri valabile de TVA înregistrate la organele fiscale din țările lor;
- obiectul tranzacțiilor trebuie să fie numai bunuri economice corporale;
- pentru această tranzacție trebuie să se facă dovada transportului, or societatea contestată nu prezintă în timpul inspecției fiscale și nici la contestatie documente care să dovedească faptul că este îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL, întrucât justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Mai mult, .X. .X. CO.LTD China nu este o persoană impozabilă într-un alt stat membru al comunității europene, nedeținând cod operator în scopuri de

TVA, iar livrarile efectuate de aceasta societate catre SC .X. SRL nu pot fi incadrate in prevederile art.126 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat numai o persoana impozabila in comunitatea europeana poate sa efectueze o livrare intracomunitara intr-un alt stat membru.

Referitor la sustinerea societatii „[...] fiind astfel stabilite in sarcina subscrisei obligatii financiare suplimentare (pentru intreaga perioada supusa inspectiei fiscale)”, aceasta nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei intrucat organele de inspectie fiscala prin adresa nr..X./22.07.2013 precizeaza ca incepand cu luna iunie 2010 SC .X. SRL a inregistrat in mod corect documentele care sa justifice incadrarea tranzactiei derulate cu furnizorul .X. .X. CO.LTD China, aplicand in mod corect regimul de taxare inversa.

In ceea ce priveste afirmatia contestatareii potrivit căreia „[...] organele fiscale au omis a se pronunța cu privire la totalitatea documentelor puse la dispozitie de catre subscrisa, in special cele referitoare la importul bunurilor realizat in Olanda, documente pe care le anexam prezentei contestatii.”, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece documentele prezentate la contestatie fac dovada formalitatilor vamale pentru intrarea bunurilor in comunitate, instiintare privind verificarea incheiata pentru numar vamal NL00X (traducere si copie) in care sunt inscrise date privind tara de expeditie China, cantitati nete si brute, denumire produse, cod container, mijloc de transport, etc, or aceste documente nu schimba situatia de fapt fiscala intrucat justificarea deductiei taxei pe valoarea adaugata aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri se face numai pe baza exemplarului original al facturii sau al autofacturii in cazul in care beneficiarul nu se afla in posesia facturii emise de furnizor, precum si in baza altor documente, dar cu conditia respectarii continutului minimal de informatii prevazut la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Totodata, pct.73 alin.(1) lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare în perioada verificata, prevede:

“73. (1) In sensul art. 155 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, se pot transmite facturi prin mijloace electronice în urmatoarele conditii:[...]

b) pentru achizițiile intracomunitare efectuate în România:

1. părțile să încheie un acord prin care să se prevadă această procedură de facturare;

2. să existe un document pe suport hârtie cu evidența tuturor facturilor primite prin schimbul electronic de date EDI într-o lună calendaristică de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată conform art. 153¹ din Codul fiscal”.

În sensul art.217 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prin *“transmitere sau punere la dispoziție pe cale electronică, înseamnă transmiterea sau punerea la dispoziție destinatarului a datelor, prin echipamente electronice de procesare (inclusiv compresie digitală) și stocare, și utilizând mijloace prin cablu, unde radio, sisteme optice sau alte mijloace electromagnetice.”*

Iar, art.233 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, prevede:

*“(1) Facturile trimise sau puse la dispoziție prin mijloace electronice sunt acceptate de statele membre, **cu condiția ca autenticitatea originii și integritatea conținutului** acestora să fie garantate prin una dintre metodele următoare:*

(a) printr-o semnătură electronică avansată în sensul articolului 2 punctul 2 din Directiva 1999/93/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 decembrie 1999 privind un cadru comunitar pentru semnăturile electronice;

(b) printr-un schimb electronic de date (electronic data interchange - EDI), astfel cum a fost definit la articolul 2 din Recomandarea 1994/820/CE a Comisiei din 19 octombrie 1994 privind aspectele juridice ale schimbului electronic de date, în cazul în care acordul privind schimbul prevede utilizarea unor proceduri prin care se garantează autenticitatea originii și integritatea datelor.”

Conform celor de mai sus, sunt acceptate de către statele membre facturile transmise prin mijloace electronice, dar cu obligativitatea impusă de legiuitor de îndeplinire cumulativă a condițiilor precizate, or societatea contestatoare nu a prezentat în acest sens documente care să îndeplinească aceste cerințe.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nejustificată deducerea TVA cu suma de .X. lei, pentru operațiunile privind achizițiile intracomunitare de bunuri ce nu îndeplinesc condițiile legale sus menționate, iar prin contestație S.C. .X. S.R.L. nu justifică deducerea TVA în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele

dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;[...], contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

4. In ceea ce priveste suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată si accesoriile aferente in suma de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investita să se pronunte asupra colectarii taxei pe valoarea adăugată aferente unor facturi denumite „debit note” emise în perioada 03.2008-06.2008, în condițiile în care organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea reprezinta diferente pozitive aferente operatiunilor realizate la export iar contestatoarea nu prezinta in sustinere documente prin care sa combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, societatea a inregistrat in jurnalele de vanzari la rubrica export, documente reprezentand “*debit note*” fara TVA, cu semnul plus si inregistrate in evidentele contabile ale societatii, in suma totala de .X. lei.

Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea reprezinta diferente pozitive aferente operatiunilor realizate la export si deoarece pe aceste documente nu se face trimitere la documentul initial, nu se poate justifica realitatea si legalitatea operatiunilor, respectiv nu se justifica scutirea de TVA aferenta operatiunilor la export.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise nu respecta prevederile art.159 alin.(1) si ale art.155 alin.(5) din Codul fiscal, privind corectarea documentelor si minimum de informatii pe care trebuie sa le cuprinda documentul corectat.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a justificat nici regimul de scutire pentru export, conform prevederilor OMFP nr.2222/22.12.2006, art.(2), alin.(2): si in consecinta au colectat TVA in suma de **.X. lei** (.X. X 19%= .X. lei).

Societatea contestatara sustine ca «*In mod eronat echipa de control a stabilit ca aceste debit-note-uri reprezinta exporturi fara declaratie vamala de*

export si procedeza la colectarea de TVA in suma de .X. lei, subscrisa nedatorand TVA pentru aceste operatiuni de corectare a unor documente emise anterior. », intrucat « facturile de stornare a unei operatiuni inregistrate anterior fac posibila identificarea operatiunii de livrare anterioara; chiar daca nu au fost trecute exact datele facturii initiale ce a fost stornata [...] ».

In drept, potrivit prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b și c din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizori sau prestatori sau care urmează să fie obținută din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a inregistrat in jurnalele de vanzari la rubrica export, documente reprezentand “debit note”, cu semnul plus si inregistrate in evidentele contabile, astfel :X
TotalX. lei

Organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa inregistrata la societate sub nr..X./02.04.2012, pentru documentele care reprezinta “cancel invoice”, respectiv “credit note”, “debit note “ inregistrate in evidentele contabile si inscrise in jurnalele de vanzari ca pozitii distincte - *operatiuni la export* -, prezentarea de documente care stau la baza si care sa justifice realitatea acestor operatiuni.

Ca raspuns, “Au fost prezentate, credit note, debit note si cancel invoice, cancel credit note, pentru o parte s-au facut mentiuni pe documentul in sine, pentru altele s-au prezentat documentatiile din spatele acestora, conform anexelor, pentru primul trimestru 2009.”

În urma verificării, pentru cele 8 facturi „debit note”, organele de inspectie fiscală nu au putut identifica facturile anterioare care au stat la baza emiterii acestora, acestea reprezentând diferențe pozitive aferente operațiunilor realizate la export și deoarece pe aceste documente nu se face trimitere la

documentul inițial nu se poate justifica realitatea și legalitatea operațiunilor, respectiv nu se justifica scutirea de tva aferentă operațiunilor la export în condițiile prezentate mai sus.

Mai mult, prin adresa nr..X./22.07.2013 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili precizează ca diferența pozitivă aferentă operațiunilor la export a fost stabilită în urma *verificării efectuate asupra datelor înregistrate pe baza acestor documente în evidențele contabile și urmare analizei punctuale a documentelor atașate de societate (anexa 5 la contestație)*, s-a constatat ca suma de .X. lei reprezintă diferențe pozitive aferente operațiunilor realizate la export.

Astfel, în speță se rețin prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, stipulează:

„Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că pentru a corecta informațiile înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură emitentul, în situația în care nu a transmis documentele, le anulează și emite altele noi.

În situația în care documentele au fost transmise beneficiarilor, furnizorul fie va emite un document nou care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

- Or, in sustinere, SC .X. SRL in anexa nr.5 la contestatie, prezinta urmatoarele documente:X

Din analiza acestor documente se reține urmatoarea deficiența:

X in conditiile in care documentul Debit-note se emite de catre furnizor sau prestator ori de cate ori intervine o majorare de pret sau o corectare a informatiilor facturate initial, dupa ce livrarea de bunuri sau prestarea de servicii a fost deja efectuata, tratamentul fiscal fiind identic cu cel aplicat operatiunii economice initiale care a generat-o.

Mai mult, totalul valoric al notelor de credit prezentate diferă de totalul valoric al notelor de debitare.

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.5 lit.m si lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

« (5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";[...]."

Se reține astfel ca, facturile inregistrate de societatea contestatara trebuie sa contina toate informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";[...]."

Mai mult, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiuni prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a – i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificat și completat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1503 din 05 octombrie 2007 art.2 alin.2, precizează incepand cu data de 01.01.2008:

« (2) Scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că operațiunea de export se justifică de către exportator cu următoarele documente:

1). factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

2). documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

3). orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Față de cele prezentate mai sus se reține că societatea nu a menționat numărul facturii fiscale inițiale pe factura de stornare, aceasta nu face dovada cu documente că aceste facturi au fost emise pentru aceeași comandă, că factura inițială a fost stornată prin factura de stornare pentru aceeași valoare, că a fost emisă o altă factură, cu altă valoare către beneficiar precum și faptul că beneficiarul a primit factura fiscală și pe cale de consecință a procedat la ajustarea bazei impozabile, respectiv a avut loc în realitate o corectare a facturii fiscale inițiale ce a fost operată atât de prestator cât și de beneficiar.

Ca urmare, în acest caz analizarea condițiilor de formă și de fond, respectiv a celor înscrise pe factura fiscală emisă de sistemul informatic justifică stabilirea de TVA colectată suplimentară stabilită de organele de inspecție

fiscala, respectiv contestatară nu prezintă documente care să justifice diferența pozitivă a operațiilor stabilite de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia *«In mod eronat echipa de control a stabilit ca aceste debit-note-uri reprezintă exporturi fără declarație vamală de export și procedează la colectarea de TVA în sumă de .X. lei, subscrisă nedatorând TVA pentru aceste operațiuni de corectare a unor documente emise anterior.»*, întrucât *«facturile de stornare a unei operațiuni înregistrate anterior fac posibilă identificarea operațiunii de livrare anterioară; chiar dacă nu au fost trecute exact datele facturii inițiale ce a fost stornată [...]»*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât documentele prezentate la contestație nu constituie documente justificative potrivit legii, prin care societatea contestată să poată beneficia de regimul de scutire pentru export al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, diferență constatată de organele de inspecție fiscală ca fiind înscrisă în facturile emise, având în vedere că acestea nu respectă prevederile art.159 alin.(1) și ale art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, se reține că se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC/.X./17.08.2012, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, reținere efectuată în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Referitor la accesoriile în sumă de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”** va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de X lei.

5. In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si accesoriile aferente in suma de X lei, cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au retinut in sarcina societatii contestatoare pentru perioada 2007 - 2008 ca obligatie fiscala de plata taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor primite de la SC .X. SRL si SC .X. & .X. SRL reprezentand contravaloarea chiriei aferente spatiului inchiriat, in conditiile in care furnizorul SC X SRL a depus notificarea fara a specifica data de la care se opteaza pentru regimul de taxare, iar pentru SC .X. SRL nu se prezinta notificarea optiunii de taxare.

In fapt, in perioada 21.11.2007 – 05.05.2008 **SC .X. SRL**, a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de .X. lei aferenta facturilor emise in baza contractelor de inchiriere nr.X/22.11.2005 si nr../22.02.2008 incheiate cu SC .X. SRL si SC X SRL. Anexa nr.8 la Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./17.08.2012 contine facturile emise de catre SC .X. SRL si SC X SRL pentru care **SC .X. SRL** a dedus TVA.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoare adaugata aferenta chiriei pentru perioada sus mentionata, intrucat:

- nu a fost prezentata notificarea depusa de SC .X. SRL, urmare incheierii Contractului de chirie nr.X/22.11.2005.
- notificarea depusa de SC .X. SRL, urmare incheierii Contractului de chirie nr../22.02.2008 a fost depusa la organul fiscal teritorial sub nr../X.A/15.04.2008, fara specificarea datei de la care se opteaza pentru taxare, data care trebuie sa fie ulterioara depunerii notificarii, conform prevederilor art.141, alin(2), lit.e) din Codul fiscal si ale pct.38, alin.(3) din HG nr.44/2004, pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

SC .X. SRL mentioneaza faptul ca „[...] echipa de inspectie fiscala nu a tinut cont de prevederile exprimate de normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal in intregimea lor, stabilind in mod eronat, fata de starea de fapt [...], ca depunerea cu intarziere/lipsa copiei dupa notificare duce la pierderea dreptului de deducere pentru TVA-ul inscris de furnizor in facturile fiscale [...]”

In drept, pentru facturile de chirie inregistrate în anul 2007, sunt aplicabile prevederile art. 141 alin.(2) lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu 01.01.2007, unde se precizează:

„ART. 141

Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin.(1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării. Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea

operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

Totodată, beneficiarul cunoscând ca operațiunea de închiriere este scutită și faptul că nu are drept de deducere a TVA pentru o astfel de operațiune decât în cazul în care ar fi fost depusă o notificare de către prestator, era obligat, chiar dacă legea nu prevede în mod expres acest lucru dar decurge în mod logic să solicite prestatorului dovada depunerii notificării.

În cazul nedepunerii acesteia beneficiarul ar fi putut să solicite prestatorului, în condițiile legii, stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA.

Pentru facturile de chirie înregistrate în anul 2008 sunt aplicabile prevederile potrivit art. 141, alin.(2), lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu 01.01.2008, care precizează:

„ART. 141

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...] e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38, alin.(1), alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, care precizează:

„38. (1) În sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia. [...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică conform dispoziției punctului 38 menționat mai sus, iar depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

Din dosarul cauzei se retine ca:

SC .X. SRL a dedus TVA în suma de .X. lei urmarea derulării unor contracte de închiriere pentru spațiile detinute, respectiv în baza următoarelor facturi:

SC .X. SRLX lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa înregistrată la societate sub nr..X./02.04.2012, prezentarea Notificărilor privind opțiunea de taxare a operațiilor prevăzute la art. 141, alin(2), lit.e) din Codul Fiscal, depuse la organul fiscal teritorial, după cum urmează:

- pentru notificarea depusă de SC .X. SRL, urmarea încheierii Contractului de închiriere nr..X./22.11.2005.

Ca răspuns la solicitare “*pentru .X. SRL, aferenta contractului de închiriere .X./22.11.2005 nu există notificare trimisă de acestia privind opțiunea de taxare a operațiilor prevăzute la art.141 alin 2 lit.e din Codul fiscal.*

Mentionez că în prezent societatea este în insolvență și nu mai avem de unde solicita această notificare. Am prezentat în anexa, insolvența acestora scoasă de pe internet de la MF”.

- pentru notificarea depusă de SC .X. SRL, urmarea încheierii Contractului de închiriere nr..X./22.02.2008.

Societatea a prezentat Notificarea depusă la organul fiscal teritorial sub nr..X.A/15.04.2008, fără specificarea datei de la care se optează pentru taxare,

conform prevederilor art.141, alin.(2), lit.e) din Codul fiscal si ale pct.38, alin.(3) din HG nr.44/2004, pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit celor constatate se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă de societatea contestatoare în baza facturilor fiscale emise de **SC .X. SRL**, contestatara nu a prezentat organelor de inspecție fiscală notificarea depusa de prestator pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate cu taxa pe valoarea adăugată.

Or, din Nota explicativă dată de SC .X. SRL reiese că: *"pentru .X. SRL, aferenta contractului de inchiriere .X./22.11.2005 nu exista notificare trimisa de acestia privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin 2 lit.e din Codul fiscal. Mentionez ca in prezent societatea este in insolventa si nu mai avem de unde solicita aceasta notificare. Am prezentat in anexa, insolventa acestora scoasa de pe internet de la MF."*, astfel că, societatea contestatoare **nu are drept de deducere întrucât nu face dovada deținerii notificării**, în conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.e) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.38 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Totodata, pentru TVA in suma de X lei dedusă de societatea contestatoare în baza facturilor fiscale emise de **SC X SRL**, SC .X. SRL a prezentat notificarea depusa la organul fiscal teritorial sub nr..X.A/15.04.2008, inasa aceasta nu contine specificarea datei de la care se opteaza pentru taxare, conform prevederilor art.141, alin.(2), lit.e) din Codul fiscal si ale pct.38, alin.(3) din HG 44/2004, pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe formularul de notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, prezentat în anexa 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2008, la punctul 4 se precizează:

"4. Data de la care se optează pentru taxare",

or existand specificatie expresa privind data de la care se opteaza pentru taxare, aceasta trebuind sa fie inscrisa in formular.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a prevederilor HG nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, privind *"(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va*

anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.”, organul de soluționare a contestației reține că aceste prevederi legale intra în vigoare începând cu data de 01.01.2010, deci ulterior datei emiterii facturilor analizate, nefiind aplicabila situației de fapt.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia prevederile pct.38 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2007-2008, prevăd faptul că depunerea cu întârziere a notificării de taxare nu anulează dreptul furnizorului de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că pe perioada supusă verificării 2007 – 2008, societatea nu a făcut dovada că a fost depusă notificare la organele fiscale în vederea optării pentru taxarea acestor operațiuni și notificarea SC X SRL nu conține data de la care se optează pentru taxare.

Astfel, exercitarea unui drept presupune existența acestuia condiționată de respectarea prevederilor legale, în cazul în speță, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere nu numai prin deținerea unei facturi, care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală și în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci și prin existența unei notificări depuse de către prestator, întocmită conform prevederilor legale în materie, care să certifice faptul că dreptul de deducere există**, taxa pe valoarea adăugată fiind înscrisă în mod legal de prestator în factura emisă și acceptată de către beneficiar.

Potrivit art.213 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată *“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Astfel, susținerile societății nu sunt întemeiate pe prevederi legale care să contrazică aspectele constatate de organele de inspecție fiscală prin actul atacat.

Prin urmare, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

Referitor la accesoriile în sumă de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **X lei**.

6. În ceea ce privește suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând accesoriile aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care S.C. .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

In fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară în suma de **X lei** reprezentând TVA, respectiv:

a) suma de .X. lei, reprezentând TVA deductibilă pentru care nu s-a acordat drept de deducere, compusă din:

- suma de .X. lei, din perioada august 2007 – iunie 2008 reprezentând TVA dedusă nejustificat în baza unor facturi externe emise de operatorul intracomunitar X din Germania, documente pe care este înscris TVA de 19% și reprezintă contravaloare transporturi destinate depozitului (sediul permanent) din Germania,

- suma de .X. lei din luna februarie 2009, unde SC .X. SRL a dedus nejustificat TVA în suma de .X. lei în baza unor facturi externe emise de operatorul

intracomunitar .X. din Germania, documente pe care este inscris TVA de 19% si care reprezinta contravaloare transporturi destinate depozitului (sediul permanent) din Germania, si TVA in suma de X lei cu mentiunea .X. fara a prezenta factura invoice in sustinerea operatiunii,

b) suma de X lei reprezinta TVA colectata stabilita suplimentar, compusa din:

- suma de X lei in perioada august 2007- februarie 2008, pentru care SC .X. SRL a inscris cu rosu in jurnalul de vanzari suma de X lei din care TVA .X. lei cu mentiunea „corectie TVA minus inventar”, pentru care nu s-au prezentat documente justificative,

- suma de X lei in luna aprilie 2009 – aferenta refacturarii costurilor reprezentand transport intern pentru care a dedus TVA si pentru care nu s-a colectat TVA la momentul refacturarii,

-suma de X lei in luna noiembrie 2009 - unde SC .X. SRL a efectuat import de materiale necesare fabricatiei in luna martie 2009, pentru care a dedus tva in suma de X lei in baza DVI .X./09.03.2009 si a DVI .X./06.03.2009. Produsele importate au fost refuzate calitativ si au fost returnate furnizorului in luna iulie 2009, operatiuni de retur confirmate prin declaratiile vamale de export. Documentele “*gutschrift*” (de stornare) mentionate mai sus, emise de catre furnizorul .X. in luna aprilie 2009 pentru operatiunile din martie 2009 au fost inregistrate de catre agentul economic in noiembrie 2009, eronat ca si achizitii intracomunitare (in rosu) si nu ca refuz, respectiv retur import.

Pentru TVA in cuantum de X lei, organele de inspectie fiscala au calculat obligatii fiscale constand in majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012, si obligatii fiscale constand in penalitati de intarziere in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012.

Desi prin contestatie SC .X. SRL solicita anulara integrala a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 si a Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./17.08.2012, societatea nu prezinta documente si argumente in sustinerea contestatiei pentru TVA in suma de X lei si accesorii in suma de X lei .

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și

dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesorii în suma de X lei, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 din același act normativ care precizează : „ *dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” .

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare : „ (1) contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui*

contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, în baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. SRL**, deși solicita anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat TVA în suma de **X lei**, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. .X. SRL** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Referitor la accesoriile în sumă de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** va fi respinsă ca nemotivată și pentru accesoriile în sumă de **X lei**.

*

* *

În ceea ce privește solicitarea societății de anulare a **“obligatiilor fiscale suplimentare în sarcina subscrisei, motivată de o presupusa nerespectare a dispozițiilor legale la momentul emiterii facturilor fiscale cu valoare „0” este netemeinică și nelegală”**, se reține că:

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- societatea a emis facturi la export pentru beneficiari cum ar fi .X. Japan CO.LTD., .X. INC, .X. Japan CORP., etc, cu valoare **“zero”**, aceste facturi nefiind înscrise în jurnalele de vânzări ale societății, respectiv:

XX./16.06.2011, reprezentând **“inlocuiri de piese”**, în valoare de **X lei**

- din punctajul efectuat pe baza datelor din evidenta vamala organele de inspectie fiscala au constatat:

-prin DVE 09ROBV0900E.X./29.09.2009 se justifica operatiunile la export catre .X. Germania aferente facturii nr .X./29.09.2009 in valoare de X eur echivalentul a .X. lei si a facturii nr..X./29.09.2009 in valoare de 0 eur, respectiv 0 lei,
-prin DVE 09ROBV1040E.X./19.10.2009 cu valoare statistica X eur se justifica operatiunile la export catre .X. INC aferente facturii nr.X/19.10.2009 cu valoare zero.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspectie fiscala au constatat de asemenea nerespectarea prevederilor legale privind emiterea documentelor cu regim special, corectarea documentelor, inregistrarea in evidentele contabile, iar societatea nu justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor respective si inregistrarea corecta a veniturilor, motiv pentru care au stabilit ca fiind nejustificata diminuarea veniturilor realizate la export conform prevederilor art.155 alin.5) din Codul fiscal, prin neinregistrarea documentelor in evidentele contabile, prin emiterea facturilor cu valoare zero.

Totodata, din constatările organelor de inspectie fiscală se reține că din punctajul operatiunilor la export inscise in jurnalul de vanzari inscrierea documentelor “*credit note*” nr X – X/27.05.2010 cu valoare in minus .X. lei emise catre .X. Inc SUA (societate ce face parte din grup), iar parte din aceste documente sunt emise pe codul de operator din Germania - DE .X. si in totalitate nu contin elementele obligatorii, cu trimitere la documentele pe care le corecteaza in situatia in care mai sus s-a prezentat aspectul documentelor pentru care nu se justifica scutirea la export.

Organul de soluționare a contestației mai reține că în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012 sunt prezentate și aspecte cu privire la modul incorect de utilizare al documentelor cu regim special – in conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) si art.155 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, invocându-se nerespectarea prevederilor legale privind emiterea documentelor cu regim special, corectarea documentelor, inregistrarea in evidentele contabile, nu se justifica realitatea si legalitatea tranzactiilor respective si inregistrarea corecta a veniturilor, motiv pentru care se stabileste ca fiind nejustificata diminuarea veniturilor realizate la export cu suma de .X. lei (prin facturile considerate de catre agentul economic “*facturi de stornare*” pentru care nu s-au prezentat toate documentele justificative, in vederea stabilirii legalitatii operatiuni pentru care s-a emis respectiva factura, cat si prevederile art.155 “*privind facturarea*” alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

De asemenea, din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr.F-MC .X./17.08.2012, la Capitolul V - Alte constatari, organul de soluționare a contestațiilor reține că “1. Referitor la influentele privind reintregirea veniturilor

constatate de echipa de inspectie fiscala in perioada august 2007 - iunie 2011, acestea vor face obiectul unei verificari ulterioare.”, organul de inspectie fiscala rezervându-și astfel dreptul verificarii ulterioare a influentelor privind reintregirea veniturilor constatate in perioada august 2007 - iunie 2011.

Referitor la afirmatia societății, potrivit căreia „[...] exista contradictii intre consemnarile din Raportul de inspectie fiscala si cele din Decizia de impunere;[...]”, respectiv „ [...] pentru perioada verificata 02.2009 in decizia de impunere suma de .X. lei este trecuta in mod eronat (a se vedea pagina 13/23), in loc de suma de .X. lei, consemnata in raportul de inspectie fiscala la pagina 155/323, la rubrica Recapitulatie TVA, rezultand astfel o diferenta in plus de .X. lei.

In ceea ce priveste calculul gresit al presupuselor obligatii fiscale mentionam faptul ca pentru perioada verificata 04.2009, la pag.175/323 din Raportul de inspectie fiscala se calculeaza de echipa de inspectie fiscala TVA-ul colectat, acesta fiind compus din doua sume: suma de .X. lei la pozitia A3 si suma de .X. lei la pozitia A4. Rezultatul adunarii celor doua sume este de .X.+X.=X. lei.

La pagina 177/323 din acelasi Raport de inspectie fiscala, la rubrica recapitulatie TVA 4427, echipa de control mentioneaza o suma eronata de .X. lei, in loc de .X. lei la pozitia TVA colectata stabilita de control, rezultand o suma in plus de X lei (fara justificare).”, se reține că:

- diferenta in suma de .X. lei reprezinta diferenta stabilita suplimentar pentru luna decembrie 2008, a carei TVA suma negativa s-a preluat in decontul TVA aferent lunii februarie 2009, luna pentru care s-a emis decizia de rambursare a TVA,

- referitor la luna aprilie 2009, diferentele de TVA colectate stabilite suplimentar in suma de X lei se compun din suma de X lei TVA aferenta exporturilor pentru care nu se justifica scutirea de TVA (pozitia A2) si suma de X lei – TVA colectat aferenta refacturarii (pozitia A6).

- mai mult, suma de .X. lei – pozitia A3, respectiv .X. lei – pozitia A4, total suma de .X. lei, reprezinta TVA – taxare inversa aferenta achizițiilor intracomunitare, care s-au reconstituit ca si sume, urmare adreselor tip SCAC transmise de autoritatile germane la care in detaliu se face referire in raportul de inspectie fiscala.

*Astfel, organul de soluționare a contestației reține că aspectele semnalate de contribuabil nu au generat în Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 diferențe suplimentare, iar în conformitate cu prevederile art.206 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, „(2) Obiectul contestației îl constituie numai **sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat,[...]**”.*

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxa pe valoarea a adugata,
- X lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Respingerea ca nemotivata a contestației formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxa pe valoarea adaugata
- X lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL

X